

Студент 4 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНСЬКІЙ
ТА МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ**

Анотація. Розглянуто питання щодо сутності доходів і видатків бюджетних установ, визначено проблеми їх обліку, запропоновано шляхи їх вирішення.

Аннотация. Рассмотрены вопросы, касающиеся сущности доходов и расходов бюджетных учреждений, определены проблемы их учета, предложены пути их решения.

Annotation. The questions about income and expenditures of budgetary institutions are considered, the problems in their accounting and taxation are identified, the ways of solving them are suggested.

Ключові слова: доходи бюджетної установи, видатки бюджетної установи, бюджетна установа, загальний фонд, спеціальний фонд.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є найголовнішою системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Найбільш специфічними об'єктами в обліку бюджетних установ є доходи, видатки і результати виконання кошторису. Професійні економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Сьогодні ключовим напрямом модернізації обліку та звітності вони визначають розробку й запровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

У науковій літературі ці питання знайшли відображення в наукових працях таких вчених: Атамаса П. Й., Джоги Р. Т., Бутинця Ф. Ф., Левицької С. В., Свірко С. В. та ін.

Метою статті є проведення комплексного дослідження системи обліку доходів і видатків бюджетних установ і визначення актуальних проблем обліку та пошук шляхів їх вирішення.

Для досягнення мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання: уточнити сутність доходів та витрат бюджетних установ; розкрити бюджетну класифікацію доходів та видатків у бюджетних установах; розробити рекомендації удосконалення обліку доходів та видатків у бюджетних установах.

Об'єктом дослідження є засади функціонування бюджетних установ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних і методологічних питань, пов'язаних з організацією процесу обліку доходів та видатків у бюджетних установах.

Сутність поняття доходів у бюджетних установах має безліч визначень. Це обумовлено низкою особливостей відносно умов їх функціонування. Левицька С. О. наводить таке визначення доходів: це отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [1, с. 361].

У свою чергу, Свірко С. В. зазначає, що доходи бюджетних установ – це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [2, с. 45].

Залежно від джерел утворення доходів їх поділяють на два види: доходи загального фонду і доходи спеціального фонду.

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати за рахунок бюджетних асигнувань (доходів загального фонду) та надходження позабюджетних коштів (доходів спеціального фонду).

До складу доходів загального фонду відносять асигнування з державного і місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи. До складу спеціального – власні надходження – спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження; субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня; інші доходи спеціального фонду.

Зовсім інше поняття наведено в "Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС)" 9, де під доходами розуміють валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників [3].

Бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності.

Лондаренко О. О. зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету – державного або місцевого.

Джога Р. Т. зазначає, що під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги та поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні) [4, с. 157].

Поняття "видатки" також конкретизоване у Бюджетному кодексі, в якому визначено, що їх слід визнавати як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію. Бюджетна класифікація передбачає класифікацію доходів і витрат: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків, у тому числі кредитування за вирахуванням погашення, бюджету; класифікація фінансування бюджету; класифікація боргу [5].

Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та трансферти.

Витрати бюджетна класифікація поділяє: за функціональною ознакою (за головними розділами і підрозділами бюджету); за відомчою структурою (освіта, наука, культура, мистецтво та ін.); за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття); за бюджетними програмами.

При визнанні видатків в обліку особливістю є їх поділ на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх виконання (витрачання) згідно з кошторисом. У

свою чергу, під фактичними видатками розуміють видатки установи, оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими не в часі, не в сумі і, як правило, менші за касові. Прикладами є списання витрачених матеріалів, врахована сума ПДВ при придбанні матеріалів, нарахована заробітна плата, внески до соціальних фондів тощо.

Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачанні коштів установами і суцільним контролем з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожен конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

У міжнародних стандартах для обліку витрат основним є принцип нарахування, який ґрунтується на відображенні їх у міру виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає: відображення операцій у звітності того періоду, в якому вона була проведена; визнання операції на момент її здійснення; формування інформації про зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

Також можна сказати про невідповідність у визначенні фінансового результату українських бюджетних установ і методики, що наведена в МСБОДС.

Для бюджетних установ характерним є надання державних послуг соціального спрямування на виключно безоплатній основі. Фінансовим результатом для них є виконання покладених державних зобов'язань. У кінці року установи розраховують результат виконання кошторису окремо за загальним і спеціальним фондом шляхом відповідного списання всіх доходів та видатків. Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності.

У міжнародній практиці застосовують у цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникає у результаті звичайної діяльності. Далі показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи таким чином надлишок (дефіцит) [1, с. 368].

Таким чином, як українська, так і міжнародна практика обліку збігаються, визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток, а як показник ефективності використання бюджетних коштів.

Видатки і витрати бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх забезпечення (загальний і спеціальний фонди), а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

Отже, враховуючи практику діяльності українських бюджетних установ, є необхідним вести облік і визнавати у звітності доходи та видатки з використанням методу нарахування і норм, характерних для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що уніфікуватиме формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів.

Основною проблемою удосконалення обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів та методів реформування системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади.

Удосконалення обліку, посилення його контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю установи – основний шлях до покращення дотримання фінансово-бюджетної дисципліни. Відображаючи всі

операції, пов'язані з освоєнням кошторису витрат, бухгалтерський облік дозволяє не тільки систематично зіставляти їх з плановими показниками, а ще й виявляти відхилення фактичних витрат від планових, визначити найголовніші напрями витрат та підвищувати рівень бюджетного кошторисного планування в цілому.

Наук. керівн. Жовт опуп Н. Н.

Література: 1. Левицька С. О. Економічний аналіз / Левицька С. О. – 2008. – № 2. – С. 361–369. 2. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : монографія / Свірко С. В. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с. 3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 4. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Джога Р. Т. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с. 5. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.